

Audience publique du 23 avril 2008

Recours formé par la société anonyme ... S.A., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière de remise gracieuse

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 23379 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 29 août 2007 par Maître Marianne GOEBEL, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à L-..., inscrite au Registre de Commerce et des Sociétés de Luxembourg sous le numéro B...., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonction, tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 30 mai 2007 (n° GR 84.07) ayant rejeté sa demande en remise gracieuse pour cause de tardiveté ;

Vu les pièces versées au dossier et notamment la décision directoriale déférée ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Julien RODRIGUES, en remplacement de Maître Marianne GOEBEL, en ses plaidoiries à audience publique du 30 janvier 2008.

Par bulletin d'imposition daté du 19 octobre 2005, le bénéfice commercial imposable de la société anonyme ... S.A. pour l'année 2000 a été fixé à 34.618.540.- LUF.

Par requête introduite auprès du directeur des Contributions directes le 28 juillet 2006, ci-après « *le directeur* », la société anonyme ... S.A. a réclamé contre le bulletin d'imposition du 19 octobre 2005.

Par décision du directeur du 12 décembre 2006, la réclamation a été déclarée irrecevable pour cause de tardiveté.

En date du 3 mai 2007, la société anonyme ... S.A. a introduit une demande de remise d'impôt par voie gracieuse.

Par décision du 30 mai 2007, le Directeur des Contributions, par application des délais prévus par l'article 153 de la loi générale sur les impôts du 22 mai 1931, dite « *Abgabenordnung* », ci-après « *AO* », déclara la demande en remise gracieuse tardive. Cette décision est libellée comme suit :

« Vu la demande présentée le 3 mai 2007 par les sieurs ... et ... de la société à responsabilité ..., établie à L-..., en qualité de mandataire de la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à L-..., ayant pour objet une remise d'impôt par voie gracieuse ;

Vu le paragraphe 131 de la loi générale des impôts (AO), tel qu'il a été modifié par la loi du 7 novembre 1996 ;

Considérant que la demande tend à une rectification par voie gracieuse de l'imposition de l'année 2000 ;

Considérant qu'en vertu du paragraphe 131 AO, sur demande dûment justifiée endéans les délais du paragraphe 153 AO, le directeur de l'administration des contributions directes accordera une remise d'impôt ou même la restitution, dans la mesure où la perception de l'impôt dont la légalité n'est pas contestée, entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable ;

Considérant qu'aux termes du paragraphe 153 AO, le délai pour l'introduction d'une requête est d'une année civile après que le requérant a eu connaissance des faits sur lesquelles il entend fonder sa demande ;

En l'espèce, la demande concernant le bulletin de l'année 2000 datant au 19 octobre 2005, se situe en dehors du délai susvisé ;

*Par ces motifs,
Décide :*

La demande en remise gracieuse est tardive. »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 29 août 2007, la société anonyme ... S.A., a fait introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision directoriale précitée du 30 mai 2007.

En vertu des dispositions combinées du paragraphe 131 AO et de l'article 8(3)1 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 précitée, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit en ordre principal.

Le recours ayant été par ailleurs introduit suivant les formes et délai prévus par la loi, il est recevable.

Il n'y a dès lors pas lieu de se prononcer sur le recours subsidiaire en annulation.

Encore que la requête introductive d'instance ait été notifiée à l'Etat le jour de son dépôt, le 29 août 2007, la partie publique n'a point comparu, aucun mémoire n'ayant été déposé en son nom, de sorte que conformément aux dispositions de l'article 6 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, le tribunal est néanmoins amené à statuer à l'égard de

toutes les parties suivant une décision juridictionnelle ayant les effets d'un jugement contradictoire.

A l'appui de son recours la demanderesse fait valoir en premier lieu que la demande de remise gracieuse n'aurait pas pu intervenir avant le jour où est intervenue la forclusion du délai de réclamation. Elle expose que le bulletin d'imposition a été émis le 19 octobre 2005 et serait dès lors présumé avoir été notifié le 24 octobre 2005, de sorte que le délai de forclusion de réclamation contre le prédit bulletin d'imposition aurait expiré le 24 janvier 2006. Dans la mesure où le fait qui justifie la demande de remise gracieuse serait le jour où est intervenue la forclusion du délai de réclamation, le délai pour l'introduction de la demande de remise gracieuse aurait couru jusqu'à la fin de l'année qui suit l'année lors de laquelle le fait qui justifie la demande de remise gracieuse, soit jusqu'au 31 décembre 2007. Par conséquent, la demande de remise aurait été formée dans le délai prescrit par l'article 153 AO.

La demanderesse fait ensuite valoir que le délai prévu à l'article 153 AO ne serait applicable qu'en matière de restitution de l'impôt, et non en matière de remise gracieuse de l'impôt. Cette interprétation serait conforme à ce que prévoirait actuellement le droit fiscal et correspondrait tant à la thèse de l'auteur du *Manuel de droit fiscal*, T.I, Monsieur Alain STEICHEN, qu'à celle de Monsieur Jean OLINGER, auteur de l'exposé *Droit et équité en matière d'impôts directs*, apparu dans *Diagonales à travers le droits luxembourgeois*. En effet, aux yeux de ces auteurs ce ne serait ni la date d'imposition ni celle du paiement qui devrait être prise en compte pour le calcul du délai. Ce serait particulièrement vrai pour les cas d'iniquité subjective.

En vertu du § 131 AO : « *Sur demande dûment justifiée du contribuable endéans les délais du § 153 AO, le directeur de l'administration des contributions directes ou son délégué accordera une remise d'impôt ou même la restitution, dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable. Sa décision est susceptible d'un recours au tribunal administratif, qui statuera au fond.* »

Force est de constater que l'article 131 AO renvoie aux délais du § 153 AO en ce qui concerne tant la demande de la remise d'impôt que la demande de la restitution d'impôt, de sorte que le moyen de la demanderesse en ce que les délais du § 153 ne seraient applicables qu'aux seules demandes de restitution d'impôt laisse d'être fondé.

En vertu du § 153 AO : « *Wo außer den Fällen der §§ 151 und 152 Erstattungsansprüche aus Rechtsgründen zugelassen sind, erlöschen sie, falls nicht anderes bestimmt ist, wenn sie nicht bis zum Schluss des Jahres geltend gemacht werden, das auf das Jahr folgt, in dem die Ereignisse, die den Anspruch begründen, eingetreten sind.* »

Force est en l'espèce de constater que la controverse réside dans la définition des : « *Ereignisse, die den Anspruch begründen* ». En effet, le Directeur des Contributions estime que les « *faits sur lesquels il [le demandeur] entend fonder sa demande* » serait le bulletin d'imposition émis le 19 octobre 2005, alors que la demanderesse estime que le fait qui justifie la demande de remise gracieuse ne serait

ni la notification du bulletin, ni celle de l'exigibilité, mais le jour où est intervenue la forclusion du délai de réclamation.

Aux termes du § 153 AO, le délai pour l'introduction d'une demande de remise gracieuse est la fin de l'année qui suit l'année pendant laquelle le demandeur a eu connaissance des faits sur lesquels il entend fonder sa demande, en d'autres termes les faits justifiant la remise gracieuse.

En l'espèce, les faits dont se prévaut la demanderesse pour prétendre à une remise gracieuse sont l'omission de la part de son précédent domiciliataire, chargé d'établir les déclarations fiscales des années 2000 et 2001, de faire application des dispositions de l'article 23 L.I.R., en ce sens que ces déclarations fiscales évaluaient les dettes de la société à une valeur inférieure à celle permise par la législation fiscale luxembourgeoise en vertu de l'article 23 L.I.R. précité. La demanderesse fait plaider que par courrier du 26 juillet 2006, la société ..., qui fut chargé entretemps d'établir la compatibilité de la demanderesse, a demandé au Directeur de l'Administration des Contributions directes l'annulation du bulletin émis le 19 octobre 2005 sur base des arguments repris ci-avant.

Partant, force est de constater que la demanderesse a eu connaissance au cours de l'année 2006 du fait sur lequel elle entendait fonder sa demande de remise gracieuse, à savoir que ses dettes ont été évaluées à une valeur inférieure, de sorte que le délai pour introduire une demande de remise gracieuse au sens du § 153 AO a expiré le 31 décembre 2007.

C'est donc à tort que la décision déferée du directeur a déclaré la demande introduite le 3 mai 2007 tardive.

Quant au fond, la demanderesse fait valoir qu'en application de l'article 23 L.I.R. son activité lors de l'année d'imposition 2000 n'aurait pas généré un bénéfice de 34.618.540 LUF, mais une perte de 3.840.541 LUF. Cette même erreur aurait été constatée pour l'année d'imposition 2001, ce qui aurait été rectifié sur réclamation par le bureau d'imposition. Elle estime dès lors que dans la mesure où l'Administration des Contributions directes aurait bien tenu compte de l'application des dispositions de l'article 23 L.I.R. dans la déclaration rectificative de 2001, elle n'aurait pas pu refuser l'application de ces mêmes dispositions en ce qui concerne l'année 2000 pour des raisons de délais. Comme sa réclamation contre le bulletin d'impôt de 2000 a été déclarée irrecevable, elle estime avoir subi une imposition injuste et contraire à la volonté du législateur.

Au vœu du paragraphe 131 AO, une remise gracieuse se conçoit « *dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable* ». Une remise gracieuse n'est donc justifiée que si ou bien la situation personnelle du contribuable est telle que le paiement de l'impôt compromet son existence économique et le prive des moyens de subsistance indispensables, ou bien si objectivement l'application de la législation fiscale conduit à un résultat contraire à l'intention du législateur.

Une rigueur objective peut résulter d'une fausse application de la loi fiscale ayant entraîné au détriment du contribuable la fixation d'un montant d'impôt trop élevé¹. Elle se conçoit en effet en une iniquité de l'imposition en elle-même, tout comme elle peut résulter des délais et effets de la procédure d'imposition. La décision sur l'existence d'une rigueur objective doit tendre à aboutir à la solution que le législateur aurait prise s'il avait eu à régler la situation. Il n'en demeure pas moins qu'une demande de remise gracieuse s'analyse également et exclusivement en une pétition du contribuable d'être libéré, sur base de considérations tirées de l'équité, de l'obligation de régler une certaine dette fiscale et ne comporte ainsi aucune contestation de la légalité de la fixation de cette même dette².

En l'espèce, la demanderesse critique en substance l'imputation d'un bénéfice commercial du chef de l'omission de la part de son conseiller fiscal de faire application des dispositions de l'article 23 L.I.R. dans la déclaration fiscale, évaluant ainsi ses dettes à une valeur inférieure à celle permise par le législateur. Elle fait valoir que le bénéfice commercial déclaré serait dès lors surfait et ne correspondrait pas à la réalité.

Force est cependant de constater qu'un bureau d'imposition agit conformément à la loi en se basant sur les déclarations du contribuable et la circonstance que certaines des bases d'impositions déclarées s'avèrent *ex post*, et plus particulièrement après l'expiration du délai de recours contre ce bulletin d'établissement, être erronées, de sorte à avoir conduit à une surtaxe, n'est pas de nature à mettre en cause l'application de la loi qui a été faite antérieurement par ledit bureau et à aboutir à une situation non-réglée par le législateur comme étant susceptible d'être rectifiée, étant donné que ce dernier a précisément circonscrit à travers les paragraphes 92 à 96 et 222 AO les hypothèses dans lesquelles il admet les modifications d'actes d'imposition.³

En effet, la demande gracieuse ne doit pas servir à contourner la forclusion attachée au délai contentieux de même que le réexamen d'office et la rigueur de la perception ne sauraient être prétexte à un contrôle virtuel du bien-fondé de l'imposition, ni à faire l'économie d'une éventuelle action en responsabilité contractuelle contre l'auteur d'un éventuel dommage.

Il s'ensuit qu'une iniquité objective ne saurait être retenue en l'espèce.

L'existence d'une rigueur subjective s'apprécie au jour où le tribunal statue⁴.

En l'espèce, la demanderesse fait valoir que le paiement des impôts aurait des conséquences financières lourdes pour son existence économique et la priverait de moyens de subsistance indispensables. Elle estime plus particulièrement que même si elle était propriétaire d'immeubles situés à l'étranger, le rendement de ceux-ci ne serait pas tel qu'il lui permettrait le règlement d'une somme totale de 345.324,43.- €, et elle serait le cas échéant obligée de s'endetter lourdement afin de payer cet impôt.

¹ C.E. 4 août 1962, Schaaff, n° 5805; 10 juillet 1981, Schaack-Floener, n° 6852

² TA 21 juillet 1999, n° 11180, Pas. adm. 2006, v° Impôts, p. 506, n° 285 et autres références y citées

³ TA 29 septembre 2003, n° 15983, Pas. adm. 2006, v° Impôts, p.506, n° 284

⁴ TA 12 janvier 2000, n° 10661, confirmé par Cour adm. 16 mai 2000, Pas. adm. 2006, v° Impôts, p. 508, n° 295

Force est de constater qu'en substance la demanderesse se confine à renvoyer aux circonstances ayant conduit à la fixation d'une cote de l'impôt sur le revenu surfaite d'après elle, mais reste en défaut d'étayer concrètement sa situation de fortune et de revenus et les autres charges éventuelles dont elle serait redevable, de manière qu'elle n'a pas mis le tribunal en mesure d'apprécier si le paiement, le cas échéant échelonné, de la dette d'impôt par elle redue compromet son existence économique et la prive des moyens de subsistance indispensables.

Il ressort des développements qui précèdent que le recours est à rejeter comme n'étant pas fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare le recours en réformation recevable ;

au fond, le dit non justifié ;

partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de se prononcer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne la demanderesse aux frais .

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 23 avril 2008 par :

Mme Lenert, vice-président,
Mme Thomé, premier juge,
M. Fellens, juge,

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

s. Schmit

s. Lenert